Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

Numéro 34112 du rôle
Inscrit le 27 février 2014

Audience publique du 28 mai 2014

Recours formé par
la société anonyme ..., Luxembourg
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 34112 du rôle et déposée le 27 février 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Jerry Mosar, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, assisté de Maître Gérard Stevens, avocat inscrit à la liste IV du Barreau de Luxembourg, au nom de la société anonyme ..., établie et ayant son siège social à L-…, immatriculée au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B …, représentée par son conseil d'administration actuellement en fonction, tendant à l'annulation d'une décision prise en date du 5 février 2014 par le directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 21 mars 2014 ;

Vu l'ordonnance du 24 mars 2014 autorisant la production de mémoires supplémentaires ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 16 avril 2014 par Maître Jerry Mosar pour le compte de la société anonyme ...;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 09 mai 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Jerry Mosar ainsi que Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 14 mai 2014.

Le 5 février 2014, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », adressa à la société anonyme ..., ci-après dénommée « la société ... », une demande de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars

2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par la « loi du 31 mars 2010 », suite à une demande d'échange de renseignements du 1er août 2013 émanant des autorités portugaises.

Ladite demande est fondée sur les considérations suivantes :

« Suite à une demande d'échange de renseignements du 1er août 2013 de la part de l'autorité compétente portugaise à la base de la convention fiscale entre le Luxembourg et le Portugal du 25 mai 1999, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 10 mars 2014 au plus tard.

Identité de la personne concernée par la demande :

- ...
Numéro d'identification fiscal : ...
Adresse connue : ...
... (Portugal)

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée résulte de ce qui suit.

Selon les autorités fiscales portugaises, Madame ... serait en relation avec la société luxembourgeoise ... SA. Afin de clarifier la situation fiscale de leur contribuable, les autorités fiscales portugaises nécessitent certains renseignements.

Par conséquent, je vous prie de bien vouloir me fournir les renseignements suivants pour la période du 1er janvier 2013 au 1er août 2013 :

- *Veuillez fournir l'identité des actionnaires de la société ... SA (noms, numéro d'identification fiscal, siège social, siège de direction ou domicile fiscal, pourcentage des actions détenus du capital et droits de vote) ;*

- *Veuillez indiquer les noms et adresses des membres du conseil d'administration ;*

- *Si les actionnaires de la société ... SA sont des sociétés domiciliées au Luxembourg, veuillez également identifier les actionnaires de ces sociétés.*

Après examen, la demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de bien vouloir fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais. […] »

Par requête déposée en date du 27 février 2014 au greffe du tribunal administratif, la société ... a fait déposer un recours en annulation à l'encontre de la décision du directeur du 5 février 2014.

Etant donné que l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par la « loi du 31 mars 2010 », applicable en l'espèce à travers le renvoi opéré par l'article 2 de la loi du 16 juillet 2011 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande et approuvant notamment l'Avenant et le Protocole additionnel signés à Lisbonne, le 7 septembre 2010, en vue de modifier la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République Portugaise tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et le Protocole y relatif, signés à Bruxelles le 25 mai 1999, ci-après désignés par « la loi du 16 juillet 2011 », respectivement « la Convention », dispose qu'un recours en annulation est prévu contre une décision portant injonction de fournir des renseignements, seul un recours en annulation a pu être introduit contre la décision déférée portant injonction de fournir des renseignements, lequel est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi.

A l'appui de son recours, la demanderesse, après avoir passé en revue les disposition légales et conventionnelles d'après elle applicables en matière d'échange de renseignements s'agissant des relations entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République Portugaise et des principes en découlant, invoque deux moyens, l'un tenant à une violation des droits de la défense et l'autre tenant à une violation de la loi.

Ainsi, en soulignant qu'en vertu de l'article 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, ci-après désigné par « le Modèle », et de la loi du 31 mars 2010, l'échange de renseignements est limité aux seuls renseignements vraisemblablement pertinents dans le but d'éviter que les parties aillent à la pêche aux renseignements ou demandent des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé, la demanderesse soutient que la décision d'injonction ne contiendrait pas des motifs clairs et précis permettant de démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés et n'établirait pas le lien entre le but poursuivi par la demande de l'autorité fiscale portugaise et les renseignements lui demandés. Il ne ressortirait plus particulièrement d'aucun motif de la décision du directeur que les renseignements demandés soient pertinents pour élucider les affaires de Madame ..., ci-après désignée par « Madame … ». En l'occurrence, le directeur se serait limité à des formules générales et abstraites inspirées par la loi, sans préciser concrètement en quoi la décision est justifiée, cette façon de procéder équivalant à une absence de motivation. La décision serait partant contraire à la loi et aux formes destinées à protéger les intérêts privés.

A cet égard, la demanderesse souligne encore que non seulement la décision serait sommaire et vague, mais encore qu'elle n'aurait pas eu accès au dossier administratif

contenant la demande de renseignements telle qu'adressée par les autorités fiscales portugaises aux autorités luxembourgeoises, de sorte que ses droits de la défense auraient été violés.

Ainsi, elle ne serait pas en mesure de constater l'existence et l'exactitude des faits matériels à la base de la demande émanant des autorités portugaises, ni d'apprécier la réalité et la pertinence de la motivation à la base de la décision du directeur.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet de ce moyen.

S'agissant du moyen fondé sur une violation des droits de la défense, il insiste sur la circonstance que durant la procédure administrative préalable au dépôt d'un recours en annulation, les autorités fiscales luxembourgeoises ne seraient pas autorisées de communiquer la copie de la demande des autorités fiscales étrangères.

Il ajoute que la divulgation à une personne tierce de la demande de renseignements des autorités portugaises au détenteur des renseignements constituerait une violation du secret fiscal consacré par le paragraphe 22 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », raison pour laquelle la décision d'injonction ne contiendrait pas la copie de la demande de renseignements portugaise.

En ce qui concerne tout d'abord l'argumentation de la demanderesse basée sur une violation des droits de la défense au motif qu'elle n'aurait pas eu connaissance de la demande des autorités portugaises, le tribunal constate que la demande d'échange de renseignements a pu être consultée par la demanderesse au greffe du tribunal administratif suite au dépôt de cette pièce le 21 mars 2014 par le délégué du gouvernement, ensemble avec le mémoire en réponse de l'Etat.

Par ailleurs, par ordonnance du 24 mars 2014 chacune des parties a eu l'autorisation de déposer un mémoire supplémentaire afin de prendre position par rapport à la demande de renseignements ainsi déposée au greffe du tribunal administratif.

La demanderesse ayant ainsi pu prendre connaissance de la demande de renseignements émanant des autorités portugaises et ayant eu l'occasion de déposer un mémoire supplémentaire afin de prendre position par rapport à cette pièce, aucune violation des droits de la défense ne peut être vérifiée en l'espèce, de sorte que le moyen afférent est à rejeter.

S'agissant des contestations de la demanderesse en relation avec la motivation de la décision et de la demande des autorités portugaises, celles-ci se confondent avec celles tenant à la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, de sorte que le tribunal procèdera à cet examen ensemble avec le second moyen présenté par la demanderesse.

En effet, la demanderesse invoque en second lieu une violation de la loi, au motif que la décision du directeur constituerait une pêche aux informations interdite par l'article 26 du Modèle et de la loi du 31 mars 2010.

Ainsi, il ne serait pas précisé en quoi la situation particulière d'une prétendue contribuable portugaise pourrait justifier que soit collecté, à son sujet, la composition de tout son actionnariat et les bénéficiaires économiques, de même que les membres de son conseil d'administration, dont il ne serait pas démontré, ni même allégué que les membres perçoivent des quelconques revenus en raison de cette situation. Il s'en suivrait que la demande serait beaucoup trop large pour couvrir les seuls besoins de la demande présentée aux autorités fiscales luxembourgeoises par celles de la République portugaise.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet de ce moyen.

Il soutient que la décision serait suffisamment motivée et comprendrait toutes les informations nécessaires pour permettre à la demanderesse d'exécuter l'injonction.

Il donne encore à considérer que les renseignements demandés ne constitueraient pas des données secrètes ou confidentielles, mais de simples éléments d'information que le détenteur des informations serait obligé, en vertu de la loi, de révéler sur demande aux autorités fiscales dans le cadre international de l'échange de renseignements. D'ailleurs, la procédure suivie en l'espèce ne différerait en rien des mesures administratives et des pouvoirs d'investigation que la loi luxembourgeoise mettrait à la disposition de l'administration des Contributions pour exécuter sa mission d'imposition dans une situation analogue sur le point national.

A cet égard, le gouvernement renvoie aux dispositions des articles 22, 175 et 202 AO pour en conclure que dans le cadre d'une procédure d'imposition nationale, le bureau d'imposition serait autorisé à s'adresser à une tierce personne pour requérir de celle-ci des informations indispensables dans le cadre de l'imposition d'un contribuable déterminé et que la personne tierce serait dans l'obligation légale, sauf exceptions limitativement énumérées, de fournir des informations et que le bureau d'imposition serait encore en droit de faire exécuter sa demande de renseignements par la fixation d'astreintes en cas de refus du tiers, le tout sous réserve du respect des dispositions du paragraphe 22 AO, du principe de proportionnalité et des droits du contribuable.

Le délégué du gouvernement soutient ensuite que la décision entreprise aurait été prise en conformité avec la loi du 16 juillet 2011. En l'occurrence, la demande contiendrait l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, à savoir Madame ... avec une adresse au Portugal, de sorte que l'investigation fiscale concernerait une personne clairement identifiée. La demande contiendrait pareillement toutes les indictions nécessaires concernant les renseignements recherchés, notamment la nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements. A cet égard, le délégué du gouvernement souligne que les autorités portugaises seraient à la recherche d'informations permettant de clarifier la situation fiscale de leur contribuable, à savoir de vérifier si oui ou non la dame ... a un lien de contrôle avec la société

luxembourgeoise .... Le but fiscal serait également clairement exposé dans la décision, à savoir la détermination de l'impôt sur le revenu et des revenus propres de la dame ....

Par ailleurs, les informations et explications fournies par les autorités fiscales portugaises prouveraient que celles-ci auraient des raisons qui donnent à penser que les renseignements demandés sont tenus dans l'Etat requis ou sont en la possession ou sous le contrôle d'une personne relevant de la compétence de cet Etat. Par ailleurs, la demande contiendrait des indications concernant la personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés et, enfin, l'autorité portugaise aurait fourni la déclaration en précisant qu'elle a utilisé tous les moyens disponibles sur son territoire national pour obtenir des renseignements.

S'agissant de la norme de « *pertinence vraisemblable* », le délégué du gouvernement souligne que le standard international en la matière, qui serait dynamique et applicable à la présente affaire, serait reflété par les commentaires de l'article 26 du Modèle, notamment par la mise à jour du point 5 sub 1), paragraphe 1, tel que publié le 17 juin 2012.

Pareillement, il résulterait du manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale que l'échange porterait sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles sont pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation des parties contractantes en matière fiscale. Après avoir cité diverses jurisprudences du tribunal administratif, le délégué du gouvernement donne à considérer que les renseignements demandés présenteraient *prima facie* un lien direct avec le contrôle ou l'enquête fiscale au Portugal concernant la dame ..., de sorte qu'ils seraient à considérer comme vraisemblablement pertinents pour l'administration portugaise. Ils seraient nécessaires pour clarifier la relation entre la dame ... et la société ..., l'autorité portugaise présumant que celle-ci aurait un lien de contrôle avec cette société.

Le délégué du gouvernement rappelle encore que les renseignements demandés ne seraient pas des données secrètes ou confidentielles, mais constitueraient des simples éléments et informations faisant partie des données, registres et livres sociétaires de la demanderesse que celle-ci serait obligée en vertu de nombreuses dispositions légales de tenir, de conserver, de publier et de révéler sur demande aux autorités fiscales, tant dans le cadre international de l'échange de renseignements, que dans le cadre interne de l'établissement de l'impôt luxembourgeois.

Dans son mémoire supplémentaire, la demanderesse soutient que la condition de la pertinence vraisemblable ne serait pas remplie et cela à plusieurs égards.

De prime abord en ce qui concerne le but fiscal poursuivi par la demande, elle donne à considérer que celui-ci devrait nécessairement se rapporter à une enquête spécifique, c'est-à-dire à un contrôle motivé par des indices concrets de suspicion de fraude fiscale. Il conviendrait dès lors d'établir un lien avec le Luxembourg dans le cadre précis d'une procédure fiscale. En l'occurrence, l'Etat requérant ne pourrait formuler une

demande de renseignements suite à une simple dénonciation non étayée par des faits précis résultant d'investigations menées sur son territoire, initiées ou suite à un simple fait matériel.

En effet, la demande des autorités portugaises serait introduite dans le cadre du domaine de renseignements fiscaux généraux et elle ne détaillerait pas le cadre précis du but fiscal de la demande de renseignements. En toute hypothèse, le lien direct entre la mise en cause de Madame ... et elle-même ne serait pas établi par la référence générale à une procédure d'investigation fiscale.

Elle souligne encore qu'il se dégagerait de la demande des autorités portugaises que le contribuable visé aurait présenté une déclaration fiscale.

Elle en conclut que le contrôle exercé par l'autorité fiscale portugaise ne serait pas motivé par des indices concrets de suspicion de fraude fiscale, s'effectuerait en dehors de toute enquête spécifique et ne serait pas étayé par des faits précis résultant d'investigations menées au Portugal à l'encontre de Madame ... et que le contrôle ne mettrait par ailleurs pas en évidence la relation entre Madame ... et elle-même.

La demanderesse conclut encore à une violation du principe de proportionnalité, en ce que ni la demande des autorités portugaises, ni la décision du directeur ne permettrait de justifier en quoi il serait nécessaire que soient collectés d'une manière générale des informations sur elle, telles que la composition de son actionnariat ou ses bénéficiaires économiques ou encore les membres de son conseil d'administration, pour se prononcer sur la situation fiscale d'une de ses prétendues contribuables. La décision pêcherait dès lors par une absence de motivation.

Il ne serait pas établi en quoi le fait pour elle de divulguer l'ensemble des membres de son actionnariat ou de son conseil d'administration serait en proportion avec une enquête sur Madame ..., alors qu'il aurait suffit de demander tout simplement confirmation que la dame ... était ou n'était pas bénéficiaire économique et à concurrence de quel volume d'actions. Il en serait de même pour la question de la composition du conseil d'administration.

La demande de renseignements serait partant disproportionnée par rapport au but fiscal recherché.

Enfin, la demanderesse invoque une impossibilité de fournir les informations demandées. A cet égard, elle souligne que la forme de la société anonyme permettrait de garder le secret du nombre et de l'identité des actionnaires, tout en relevant que le capital social d'une société anonyme serait divisé en actions négociables et que le droit luxembourgeois autoriserait l'émission d'actions au porteur ayant comme conséquence que les noms des associés n'apparaîtrait pas dans le registre de la société et que la cession ne donnerait lieu à aucune procédure déclarative vis-à-vis de la société.

Elle en conclut qu'elle ne serait pas nécessairement en mesure de fournir aux autorités fiscales tous les renseignements demandés à défaut d'être habilitée à obtenir de tous ses actionnaires l'identité de leurs propres actionnaires pour finalement remonter aux bénéficiaires économiques ultimes.

Dans son mémoire supplémentaire, le délégué du gouvernement reprend en substance les moyens exposés dans le cadre du mémoire en réponse, tout en soulignant que le fait d'exiger que l'autorité portugaise fournisse des indices concrets de suspicion de fraude fiscale reviendrait à ajouter des exigences en matière d'échange de renseignements sur demande qui ne seraient pas prévues par la Convention, en insistant sur le rôle du juge administratif dans le cadre du présent recours, par référence à diverses jurisprudences du tribunal administratif. De même, le rôle du tribunal ne serait pas celui de contrôler la réalité, mais uniquement la probabilité de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Le délégué du gouvernement fait encore valoir que l'administration portugaise demanderait de fournir l'identité des actionnaires et administrateurs, et dans le cas d'actionnaires qui sont des sociétés domiciliées au Luxembourg, celle des actionnaires de ces sociétés, dans le but de corroborer le soupçon quant à la relation de contrôle de la dame ... avec la demanderesse.

Il s'ensuivrait que les renseignements demandés seraient pertinents pour élucider s'il existe une relation de contrôle entre la dame ... et la demanderesse et ainsi pour élucider la situation fiscale du contribuable portugais visé.

Le délégué du gouvernement conclut encore au rejet de l'argumentation liée à l'existence d'actions au porteur, en renvoyant à l'article 27 (5) de la Convention et au commentaire du paragraphe 5 de l'article 6 du Modèle. Ensuite, il fait valoir que même dans l'hypothèse où certaines des actions de la demanderesse seraient au porteur, cette circonstance ne lui permettrait pas de se dérober à ses obligations légales et de faire part notamment de la composition de l'actionnariat, par exemple sur base des listes de présence des associés aux assemblées générales des actionnaires.

Aux termes de l'article 27, paragraphe 1 de la Convention: « *1. Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2* ».

Suivant le Protocole additionnel signé le 7 septembre 2010 au moment de la signature de l'Avenant à la Convention : « […] *2. L'autorité compétente de l'Etat requérant fournit les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat*

requis lorsqu'elle soumet une demande de renseignements en vertu de la Convention, afin de démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés:

(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ;

(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis ;

(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.

(d) les raisons qui donnent à penser que les renseignements demandés sont détenus dans l'Etat requis ou sont en la possession ou sous le contrôle d'une personne relevant de la compétence de l'Etat requis;

(e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés;

(f) une déclaration précisant que l'Etat requérant a utilisé pour obtenir les renseignements tous les moyens disponibles sur son propre territoire, hormis ceux qui susciteraient des difficultés disproportionnées. »

A travers la modification de l'article 27 de la Convention opérée par l'Avenant et le Protocole additionnel, le Luxembourg a entendu convenir avec le Portugal un échange de renseignements *« afin de se conformer aux standards de l'OCDE en matière d'échange de renseignements* »[1], de sorte que l'interprétation de l'article 27 de la Convention peut utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle, relatif à l'article 26, dans sa teneur applicable au moment de la signature de l'Avenant, en tenant compte des modifications ultérieures sans qu'il ne soit pour autant permis de s'appuyer sur des commentaires qui auraient pour effet de modifier l'étendue ou les modalités des engagements mutuels des deux Etats signataires tels que convenus antérieurement à travers la Convention ratifiée par eux,[2] ainsi que sur le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale, ci-après dénommé « le Manuel », dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'Avenant et du Protocole additionnel.

Ainsi, l'article 26 du Modèle, et donc également l'article 27 de la Convention, prévoient un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, l'échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, mais qu'il n'est pas loisible aux États contractants « *« d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il*

---

[1] Voir Projet de la loi du 16 juillet 2011, doc. parl. 6257, commentaire des articles, p. 13

[2] Cour adm. 2 mai 2013, n°32185C du rôle, publié sur www.jurad.etat.lu

est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé »,[3] ou dont il est peu probable qu'ils aient un lien avec une enquête ou contrôle en cours, respectivement d'émettre des demandes de renseignements de nature spéculative qui n'apparaissent pas avoir de liens apparents avec une enquête ou des investigations en cours, l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* ».

Or, la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés implique d'abord que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé,[4] les renseignements demandés devant être vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de solutionner le cas d'imposition en cause. En somme, il faut qu'il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révèleront pertinents. Le Manuel précise ainsi que « *l'échange de renseignements sur demande correspond au cas dans lequel l'autorité compétente d'un pays demande des renseignements pour un cas précis à l'autorité compétente d'une autre partie contractante* ».[5] Le Protocole additionnel confirme l'applicabilité de cette condition dans le cadre de l'application de l'article 27 de la Convention en précisant sub 2 a) du texte approuvé qu'une demande de renseignements doit indiquer « *l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête* ».

L'autorité compétente requise vérifie si la demande est valable et complète ; en d'autres termes, elle doit confirmer que[6] :

« - *la demande satisfait aux conditions énoncées dans la disposition applicable en matière d'échange de renseignements ;*

- *elle a été signée par l'autorité compétente et comprend toutes les informations nécessaires pour la traiter ;*
- *les renseignements demandés sont tels qu'ils peuvent être fournis eu égard à l'instrument juridique sur lequel repose la demande et aux lois pertinentes de la partie requise ;*
- *suffisamment de renseignements ont été fournis pour identifier le contribuable; enfin,*
- *suffisamment d'informations ont été données pour comprendre la demande* ».

Lorsqu'elle vérifie si la demande est valable et complète, l'autorité compétente requise examine également s'il y a des motifs de refuser la demande.

En ce qui concerne le rôle du tribunal saisi d'un recours en annulation contre une injonction de communiquer des renseignements, celui-ci est circonscrit par une triple limitation, à savoir, premièrement, celle découlant de sa compétence limitée de juge de

---

[3] Voir Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n° 5

[4] Voir Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n°s 5, 5.1

[5] Voir module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p. 7

[6] Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements à des fins fiscales - Module sur l'échange de renseignements sur demande, p.5, n° 11.

l'annulation, deuxièmement, celle découlant du fait que la décision directoriale repose à la base sur la décision d'une autorité étrangère, dont la légalité, le bien-fondé et l'opportunité échappent au contrôle du juge luxembourgeois, et, troisièmement, celle du critère s'imposant tant au directeur qu'au juge administratif, à savoir celui de la « *pertinence vraisemblable* ». En ce qui concerne ce dernier critère, il y a lieu de relever que si le juge de l'annulation est communément appelé à examiner l'existence et l'exactitude des faits matériels qui sont à la base de la décision attaquée, ce contrôle doit, en la présente matière, être considéré comme plus limité, puisque le juge n'est pas appelé à vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle lequel justifie la demande de renseignements est positivement établie, mais seulement si les renseignements sollicités paraissent[7] être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivie dans l'Etat requérant[8].

Il suit de ces considérations que le rôle du juge administratif, en ce qui concerne le contrôle de la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, est limité, en la présente matière, d'une part, à la vérification de la cohérence de l'ensemble des explications exposées par l'autorité requérante à la base de sa demande, sans que celle-ci n'ait à prouver la matérialité des faits invoqués, et, d'autre part, au contrôle de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés par rapport au cas d'imposition précis et spécifique, c'est-à-dire s'il existe un lien probable entre le cas d'imposition mis en avant par l'autorité requérante et les informations sollicitées. En conséquence, tel que relevé ci-avant, il n'appartient pas au juge luxembourgeois de procéder, en la présente matière, à un contrôle de la matérialité des faits invoqués par l'autorité requérante[9].

Au titre de la condition tenant à l'identification du contribuable visé, nécessaire pour examiner celle tenant à la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, le tribunal constate que Madame ..., un contribuable portugais, est désignée comme la personne faisant l'objet d'un examen de sa situation fiscale au Portugal et par rapport à laquelle les renseignements sont demandés au Luxembourg.

La condition tenant à l'identification du contribuable visée est partant remplie.

Quant au but fiscal, le tribunal constate que sous la rubrique « *autres informations d'identification* », l'autorité portugaise a indiqué *« we assume that this taxpayer may have a control relationship with the Luxembourg companie ».* La demande indique encore qu'elle vise des renseignements fiscaux généraux et que la demande est à voir en relation avec la perception de l'impôt sur le revenu pour des revenus propres.

Enfin, les autorités fiscales portugaises ont précisé sous la rubrique *« Description générale de l'affaire et but fiscal dans lesquels les renseignements sont demandés »* que

---

[7] La Convention conjointe OCDE/Conseil de l'Europe utilise également le critère de renseignements « *qui paraîtront pertinents* ».

[8] Voir TA 6 février 2012, n° 29592, publié sous www.ja.etat.lu

[9] Voir TA 7 mars 2014, n° 33272a, publié sous www.ja.etat.lu

« There is an ongoing tax inspection procedure under a Project for the Improvment of Tax Compliance which analyses High Income Taxpayers and Asset Capacity.

Companies based in Luxembourg have been identified as shareholders on the capital of Portuguese companies but whose owners are unknown, according to the information available, although we believe that it is exercised by individual taxpayers resident in Portugal. In order to identify the fiscal controllers of each group of companies and to evaluate the business, the economic relations and the existance of organized operations in order to achieve, or not, tax advantages, it is essential to our audit services to obtain the information requested ».

Pour les raisons exposés ci-avant quant au rôle du tribunal administratif, c'est à tort que la demanderesse soutient que les renseignements demandés ne pourraient être considérés comme vraisemblablement pertinents que pour autant qu'il existe des indices concrets de suspicion de fraude fiscale. L'explication cohérente d'un cas d'imposition déterminé et des liens de ce cas d'imposition et du but fiscal poursuivi avec les informations demandées est suffisante, sans que les autorités compétentes de l'Etat requérant n'aient à étayer des indices concrets, puisqu'il suffit que les renseignements demandés puissent être considérés comme *vraisemblablement* pertinents.

En l'espèce, il est certes exact que le but fiscal tel que renseigné dans la demande de renseignements est libellé de façon générale de manière à retenir que la présente demande est aussi à voir dans le contexte d'une investigation générale visant un nombre indéterminé de contribuables portugais, de sorte que cette seule information est insuffisante pour admettre que la demande est liée à un cas d'imposition déterminé.

Tel que cela a été retenu ci-avant, il se dégage cependant encore des explications précitées contenues dans la demande d'échange de renseignements que le contribuable visé est identifié, à savoir un contribuable portugais précis, en l'occurrence Madame .... La demande indique encore qu'un contrôle fiscal est en cours au sujet de cette personne et que les autorités portugaises présument que Madame ... exerce un contrôle sur la demanderesse et que les informations sont demandées en relation avec la perception de l'impôt sur le revenu pour des revenus propres.

Si les autorités portugaises n'ont fourni aucun lien concret entre le contribuable portugais visé et la demanderesse, elles ont cependant indiqué qu'elles présument que celle-ci exerce un pouvoir de contrôle sur la demanderesse.

Au regard des principes dégagés ci-dessus, quant au rôle du juge administratif saisi d'un recours en annulation en la présente matière, il n'appartient en l'espèce pas au tribunal de contrôler la matérialité des explications fournies par les autorités portugaises qu'ils disposent d'éléments permettant de présumer que le contribuable portugais visé exerce des liens de contrôle sur la société demanderesse, mais son rôle est limité sur ce point à examiner la cohérence de l'ensemble des explications exposées par l'autorité requérante. Vu que les explications fournies par les autorités portugaises concernent un cas d'imposition déterminé, que celles-ci ont expliqué que leur présomption des liens de

Madame ... avec la demanderesse repose sur une enquête générale en cours, et au regard des explications fournies par ailleurs, il y a lieu d'admettre que la demande tend à obtenir des informations sur les liens d'actionnaire ou de membre du conseil d'administration de Madame ... avec la demanderesse afin de déterminer des revenus le cas échéant perçus par cette dernière en raison de ces qualités. Le tribunal est dès lors amené à retenir que les explications fournies quant au but fiscal sont suffisamment motivées et cohérentes.

Vu le but fiscal tel que circonscrit ci-avant, les renseignements sollicités par les autorités portugaises ne peuvent être qualifiés comme vraisemblablement pertinents que dans la mesure où ils présentent un lien effectif avec le cas d'imposition individuel de Madame ... ainsi circonscrit.

S'agissant des renseignements demandés, le tribunal constate que la demande vise de manière générale des renseignements sur l'actionnariat de la demanderesse, respectivement sur l'actionnariat de ses actionnaires, personnes morales, et sur la composition de son conseil d'administration.

Au regard du but fiscal exposé par les autorités portugaises, le tribunal est amené à retenir que la demande de renseignements est à déclarer comme vraisemblablement pertinente pour autant qu'elle vise à déterminer les liens entre Madame ... et la demanderesse, en l'occurrence pour autant qu'elle vise à déterminer si celle-ci est directement ou par société luxembourgeoise interposée actionnaire de la demanderesse ou membre de son conseil d'administration, de sorte que ces renseignements sont à considérer comme vraisemblablement pertinents par rapport au cas d'imposition visé et par rapport au but fiscal affirmé par les autorités portugaises.

En revanche, la demande n'est pas vraisemblablement pertinente dans la mesure où elle tend à obtenir des renseignements par rapport à d'autres personnes sans lien avec le cas d'imposition de Madame .... En effet, les questions telles que posées par le directeur tendent non seulement à voir confirmer que Madame ..., qui est le contribuable visé par la demande, est actionnaire ou membre du conseil d'administration de la demanderesse ou encore est actionnaire d'un actionnaire personne morale étant domiciliée au Luxembourg, mais elle tend encore à voir communiquer de manière générale les identités de personnes ayant ces différentes qualités sans limiter la portée de ces demandes à la personne de Madame .... Or, à défaut d'autres précisions fournies par les autorités portugaises de nature à faire admettre la pertinence vraisemblable de ces autres renseignements demandés par rapport au cas d'imposition de Madame ..., de manière à pouvoir exclure une pêche aux renseignements, les identités d'autres personnes, ayant, à côté de Madame ... l'une ou plusieurs des qualités visées dans les trois questions posées doivent être considérées comme étant étrangères au cas d'imposition visé et ne peuvent dès lors pas être considérées comme vraisemblablement pertinentes dans le cadre de ce cas d'imposition.

S'agissant de l'argumentation de la demanderesse que les renseignements demandés seraient impossibles à fournir vu sa forme sociale, le tribunal est amené à retenir que les renseignements demandés ne visent pas des informations

confidentielles dont un empêchement légal prohiberait la communication. La seule circonstance que la loi permet à une société anonyme, forme sociale adoptée par la demanderesse, d'émettre des actions au porteur ne constitue pas non plus un motif de refus de communiquer les renseignements demandés. S'il est vrai que la communication de renseignements ne peut être demandée que pour autant que les informations sont connues, le tribunal relève que la composition du conseil d'administration est nécessairement connue. Il en de même des titulaires des actions nominatives. S'agissant de l'existence éventuelle d'actions au porteur, c'est à bon droit que la partie étatique fait valoir que par exemple les listes de présence des actionnaires lors d'assemblées des actionnaires devraient pouvoir permettre l'identification des actionnaires. Il s'ensuit que le moyen afférent de la demanderesse est à rejeter.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que la décision directoriale déférée est conforme à l'article 27 de la Convention et au Protocole additionnel en ce qu'elle enjoint à la demanderesse d'indiquer si Madame ... est son actionnaire, d'indiquer quel est le pourcentage des actions du capital détenues par elle et le droit de vote, d'indiquer si elle est membre du conseil d'administration de la demanderesse et d'indiquer si elle est actionnaire d'une société domiciliée au Luxembourg qui elle-même est actionnaire de la demanderesse et dans l'affirmative d'indiquer le nom de cette société.

Par contre, la décision directoriale déférée n'est pas conforme à l'article 27 de la Convention dans la mesure où elle tend à obtenir et à continuer aux autorités portugaises des renseignements qui ne peuvent pas être considérés comme vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle fiscal de Madame ..., en l'occurrence ceux dépassant les confins ci-avant tracés et visant les identités d'autres personnes.

S'il est vrai qu'une décision administrative indivisible ne peut pas faire l'objet d'une annulation partielle, tel n'est pas le cas pour une décision dont l'illégalité ne s'étend qu'à certains de ses éléments, aisément dissociables, auquel cas rien ne s'oppose à ce que le juge ne prononce que l'annulation de ces chefs illégaux, laissant subsister le reste de la décision[10]. Etant donné qu'en l'espèce, les renseignements valablement requis par le directeur peuvent être dissociés de ceux dont il n'a pas pu exiger la fourniture, il y a lieu d'annuler la décision directoriale dans la mesure précisée au dispositif.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est partiellement fondé.

Au vu de la solution au fond, il y a lieu de faire masse des dépens de l'instance et de les mettre pour moitié à charge de la demanderesse et de l'Etat.

Par ces motifs,

---

[10] Cour adm. 12 juillet 2011, n° 28279C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Recours en annulation, n° 56.

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

au fond, le déclare partiellement fondé ;

par conséquent, annule la décision directoriale du 5 février 2014 dans la mesure où elle enjoint à la demanderesse de fournir des renseignements allant au-delà des indications suivantes : pour la période concernée, à savoir du 1er janvier 2013 au 1er août 2013, si Madame ... était actionnaire de la demanderesse, quel est le pourcentage des actions du capital détenues par elle et les droits de vote, si elle est membre du conseil d'administration de la demanderesse, si elle est actionnaire d'une société domiciliée au Luxembourg qui elle-même est actionnaire de la demanderesse et dans l'affirmative d'indiquer le nom de cette société ;

fait masse des frais et les met pour moitié à charge du demandeur et de l'Etat.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Hélène Steichen, juge,

et lu à l'audience publique du 28 mai 2014, par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 28 mai 2014

Le Greffier du Tribunal administratif